República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-102832420-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA. EXPTE N° 34.182-I FIDEICOMISO GOLF CLUB NORDELTA

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” los Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 34.182-I caratulada “**FIDEICOMISO GOLF CLUB NORDELTA s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 53/101 la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 76 inciso b) de la ley N° 11.683, contra la resolución AFIP N° 108/2010 (DV NRR1), de fecha 30/09/2010, notificada el 05/10/2010, emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P. - DGI, mediante la cual se determina la obligación impositiva con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) - períodos fiscales 12/2004 a 02/2007- con más intereses resarcitorios. Además, se aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, de conformidad con lo dispuesto por el art. 45 de la ley N° 11.683.

Explica que Nordelta S.A. en su carácter de fiduciante aportó el predio y los fondos necesarios para el desarrollo de un emprendimiento inmobiliario al Fideicomiso Golf Club Nordelta el que, una vez completadas todas las obras, procedió, conforme a las normas en vigor (decreto-ley 8.912/77 y decreto 9.404/86) a ceder las partes comunes a la Asociación Civil Golf Club Nordelta S.A., siendo dicha cesión a título gratuito.

Manifiesta que al enajenarse los lotes integrantes del Barrio Golf Club se celebra una escritura pública para la transmisión de dominio del terreno y, en forma conjunta e inescindible, se cede el derecho de uso de las partes comunes, lo que se materializa mediante la venta de una acción –clase A- de la Asociación Civil antes citada que administra el barrio, estableciendo en ese mismo acto el valor del terreno y la acción. Aclara que mientras el valor del terreno depende de su dimensión, ubicación y demás características propias, el valor de la acción es en todos los casos igual, por cuanto se asigna a cada lote la proporción del costo total del terreno y las construcciones de las partes comunes a todo el barrio (caminos circulatorios, club house y otros) independizándose del valor del terreno adquirido.

Puntualiza que dentro del perímetro que corresponde a la Asociación Civil Golf Club existen 3 unidades

absolutamente diferenciadas: a) el Barrio Golf Club formado por los lotes que corresponden a las unidades residenciales y las partes comunes; b) la cancha de Golf Nordelta, que le pertenece –tanto la tierra como sus instalaciones- a la Asociación Civil Club Golf Nordelta, siendo de uso exclusivo por los propietarios de los lotes -pertenecientes a cualquier barrio- que posean acciones tipo C de la aludida entidad (también llamadas membresías); c) un macrolote con destino a su venta para condominio, y en el que –según sus dichos- no se han efectuado obras sobre inmueble propio ya que está fuera del Barrio Golf Club, siendo improcedente incluir tales ingresos como gravados. Agrega que el 22/06/2006 se celebró un contrato entre Nordelta Administradora Fiduciaria –por el Fideicomiso Golf Club Nordelta- con Condominios del Golf S.A., por el cual la primera enajena a la segunda el terreno que se describe en dicho contrato, pagadero en cuotas; en consecuencia, interpreta que la transferencia efectuada fue pura y exclusivamente por el terreno, lo que se encuentra fuera del objeto del impuesto cuestionado. En cuanto a la cancha de golf reitera que su uso se encuentra reservado a favor de los propietarios del emprendimiento, siempre que posean una acción clase C.

A modo de resumen sostiene que cuando el Fideicomiso Golf Club Nordelta, por intermedio de Nordelta Administradora Fiduciaria, vende los terrenos del Barrio Golf Club, está vendiendo un lote de terreno y, concurrentemente, la acción clase A que habilita al comprador a utilizar las partes comunes del Barrio y de la Ciudad Pueblo Nordelta; por lo tanto, alega, que está llevando a cabo una operación absolutamente independiente de la cancha de golf, y del macrolote adquirido por Condominios del Golf S.A.

Seguidamente, efectúa una breve reseña de las normas pertinentes aplicables al caso (Decreto-Ley N° 8.912/77, Decreto N° 27/98 y Decreto N° 9.404/86) y concluye que en este proceso cumplió estrictamente con la formación de las entidades que la normativa legal exige al desarrollador de los barrios, aportando los lugares comunes a dichas entidades, a los cuales acceden los propietarios de los terrenos para su uso, adquiriendo las acciones que le dan ese derecho de uso, pero sin adquirir el dominio, de manera tal que ellos no tienen la titularidad de dichos espacios. En virtud de ello, argumenta que la estructura jurídica adoptada es la regulada por las disposiciones legales de la Provincia de Buenos Aires aplicables en la materia.

En otro orden de ideas, destaca su relación con los adquirentes que conforman el Barrio Golf Club Nordelta que da lugar a dos operaciones jurídicamente diferentes: a) la venta de un terreno integrante de un barrio, otorgándole al comprador la propiedad plena del mismo, conforme a lo previsto en el art. 2513 del Código Civil -a la sazón-; y b) una cesión de derechos que habilita al cesionario a utilizar los caminos internos del barrio, el club house y demás dependencias que integran las partes comunes de todo ese barrio, conforme al art. 2948 del Código Civil -a la sazón-.

Asimismo, en su faz impositiva la operatoria -a su juicio- no se encuentra sujeta al impuesto al valor agregado dado que: a) la transferencia de dominio de un terreno no está alcanzado con el tributo; y b) la transferencia de las acciones de la asociación civil, administradora de partes comunes, implica la cesión de derecho de uso de dichas partes comunes, la que también está excluida del gravamen.

Critica la posición fiscal, exponiendo que: a) para el organismo recaudador es indiferente la forma jurídica adoptada a los efectos de definir el tratamiento fiscal, pues la instrumentación implementada puede dejarse de lado, y sustituirse por otra para arribar a una supuesta transferencia del dominio de una obra. En este sentido, analiza el criterio interpretativo de la realidad económica y expresa que no puede aplicarse dicho instituto si no se demuestra –como en el presente caso- que la figura jurídica empleada es inadecuada; b) si bien los trabajos sobre inmuebles están gravados, no se puntualiza que la ley prevé como hecho imponible determinados casos. Así, cita el artículo 4 del decreto reglamentario de la Ley de IVA, para luego remarcar que todos los trabajos que inciden en el costo de los lotes no constituyen obras sobre inmueble propio, así como aquellos que no encuadran en los

códigos de edificación (por ejemplo el relleno del terreno); c) no surge de los elementos en los que se apoya la resolución recurrida –Dictamen N° 3/05 de Asesoría Legal y el expediente administrativo- justificación alguna que permita inferir la intención de desvirtuar la operación real con el fin de no tributar los importes aquí reclamados. En este orden de ideas, interpreta que la División Jurídica de la Dirección Regional Norte del propio Fisco Nacional, a través de la Nota N° 525/08, descartó que la operatoria adoptada haya tenido como propósito evadir el tributo (cfr. fs. 305/308 Cuerpo II IVA).

Siguiendo esta línea, cita un dictamen de la misma División, en idéntico sentido, correspondiente al expediente N° 30.961-I caratulado “Fideicomiso Nordelta S.A.-Reinaldo Niella”, que integra los antecedentes de la presente causa.

Señala que los adquirentes de los lotes y acciones, en rigor, carecen por completo de disponibilidad del patrimonio social de la asociación civil, dado que ante una disolución los bienes deberán destinarse a otra asociación reconocida como exenta por el ente fiscal; por lo que no puede considerarse como configurada la transferencia que requiere el hecho imponible (cfr. Art. 5 inciso e), Ley de IVA).

Por otra parte, razona que lo principal es la transferencia del lote y lo accesorio es la transferencia de la acción; por lo tanto, si la transferencia de un terreno está fuera del impuesto, la transferencia de la acción, como accesorio de lo principal, debería seguir la misma suerte.

En subsidio, rechaza el método utilizado para arribar a la base imponible, sosteniendo que la misma debe surgir del valor de las acciones que representan tanto el valor de las obras comunes como el valor de la tierra, correspondiendo aplicar la relación prevista en el artículo 10 de la ley de marras.

Entiende que la Administración al considerar la totalidad de sus ingresos -Deudores Golf y Deudores Condominio Golf- y asignar la proporción prevista por la citada norma, computó la venta de la tierra pese a estar excluida del impuesto –en ambos casos-.

Siendo ello así, aduce que la liquidación realizada no se compadece con lo dispuesto por el Dictamen 3/05 y la respuesta del Grupo de Enlace del /04/08, que prevén que el máximo gravado es el valor de la acción que representa la proporción correspondiente a los trabajos sobre inmueble propio; accionar contrario al dispuesto por la Administración, que determinó la base imponible sobre la totalidad de la operación –terreno y acción-.

Manifiesta que nunca se cuestionó la asignación entre terreno y acción establecida en las transacciones con los adquirentes, de modo tal que resulta extemporáneo plantearlo en la determinación, y aun cuando no fuera correcto ello debería haberse demostrado, hecho que no ocurrió.

Considera que los inspectores no obtuvieron el detalle de los costos incurridos en concepto de obras, sino que consignaron los valores totales del mayor analítico “Mejoras en Terrenos Nordelta”. Así, enuncia una serie de conceptos que desde su perspectiva son ajenos al concepto imputado, a saber: a) el ajuste por inflación; b) lo invertido en la cancha del golf; c) las sumas destinadas al macrolote vendido a Condominios del Golf; d) el rubro movimientos de suelos, ya que los mismos representan en el Impuesto a las Ganancias –norma a la que el artículo 10 de la ley de IVA se remite- un costo necesario para su venta que debe ser sumado al valor original, y a los efectos catastrales no conforman el valor de las construcciones, ni encuadran dentro de la definición de mejora estipulada en el artículo 4 del Decreto Reglamentario-IVA; y e) las obras relativas a las redes de servicios públicos que fueron cedidos por Nordelta a las empresas prestadoras de servicios.

En este plano, se agravia que para establecer el valor de las construcciones correspondientes a las partes comunes

de cada barrio, la inspección consideró todas las obras realizadas fueras de ellas e, inclusive, fuera de la Ciudad Pueblo Nordelta, las que pertenecen al Municipio de Tigre, directamente o por haber sido cedidos en virtud de lo establecido en el art. 56 de la ley 8912/77.

Analiza y cita la jurisprudencia que entiende apoyan su postura.

Esgrime la improcedencia de los intereses resarcitorios liquidados, con fundamento en la inexistencia de mora culpable.

De idéntica forma, expresa que debe dejarse sin efecto la sanción aplicada por considerarla improcedente, atento la ausencia de imputación subjetiva o, en su caso, dado la existencia de error excusable.

Finalmente, solicita se revoque el acto apelado, acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable y técnica –ingeniera y agrimensora-. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a fs. 111/136 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que, oportunamente, se dicte sentencia rechazando las acciones incoadas por la actora y confirmando la resolución administrativa, con costas. Ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos de la causa. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 158 se resuelve abrir la causa a prueba; a fs. 206/222vta. el Fisco presenta escrito para hacer a saber que en la causa "*Fideicomiso Nordelta S.A. – Reinaldo Niella s/ recurso de apelación*", recayó sentencia con fecha 30/07/2013, emanada de la Sala A de este Tribunal Fiscal, favorable a él, que versaría sobre los mismos aspectos que la presente; a fs. 302/317vta. viene la actora a poner en conocimiento de autos el pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, caratulado "*Fideicomiso Nordelta – Reinado Niella c/ AFIP-DGI s/ apelación*", de fecha 8/10/2015, en la que se habría revocado la sentencia de la instancia anterior.

Con la PV-2022-86260344-APN-VOCIII#TFN se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala A; mediante el IF-2022-100786724-APN-VOCII#TFN se ponen los autos a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, obrando a fs. 384/395 el alegato del Fisco Nacional, y a fs. 397/419vta. el de la actora. Finalmente se llaman a sentencia a través del IF-2023-99518060-APN-VOCIII#TFN.

IV.- Que, en forma previa, es preciso exponer la operatoria desarrollada y la hipótesis fiscal formulada.

En el marco de la O.I. N° 212.817 se constató que la actora responde a la forma jurídica de un fideicomiso integrado por un fiduciante beneficiario, NORDELTA SA, siendo la administradora fiduciaria NORDELTA ADMINISTRADORA FIDUCIARIA SA; cuyo objeto es adquirir una superficie de tierra en el partido de Tigre y luego ejecutar obras de infraestructura y de servicios, subdividiéndolo en propiedad horizontal para comercializar los lotes y distribuir el resultado del negocio entre los fiduciantes.

De acuerdo al contrato de fideicomiso, NORDELTA SA transmitió un lote de terreno en propiedad fiduciaria -en los términos del artículo 2662 del Código Civil y la Ley N° 24.441- para llevar adelante el desarrollo, loteo, urbanización y posterior venta de lotes, según lo establecido por el Plan Director aprobado por Decreto de la Provincia de Buenos Aires N° 1736/92 y Ordenanza del Municipio de Tigre N° 1297/92.

Se constató que el total de la obra se completará con los fondos obtenidos de los compradores de los lotes, que el

contrato de fideicomiso denomina adherentes o fideicomisarios. La fiduciaria les preadjudica los lotes a través de la suscripción de contratos de adhesión (boleto de compra-venta) y, posteriormente, se transmite el dominio mediante la escrituración correspondiente.

Por otra parte, el contrato de compra-venta en su cláusula quinta fija el precio total de la operación y su forma de pago -cuya copia certificada, de uno de ellos, obra a fojas 45/47 Cuerpo IVA I- manifestando el autorizado mediante acta 027 N° 016904 -a fs. 176/176vta. Cuerpo IVA I- que esta cláusula se encuentra incluida en la totalidad de los contratos de compra-venta suscriptos por el contribuyente.

Cabe señalar que la fiduciaria, tiene como deber, efectuar todas las tareas necesarias de vías de acceso, obras troncales, de infraestructura, construcción y administración, por sí o encomendadas a terceros a través de contrataciones para el desarrollo del emprendimiento conjunto y, asimismo, trazar una política de ventas para cumplir con el contrato de fideicomiso; realizar los trámites necesarios para la urbanización del predio, con arreglo a los lineamientos de la Ley Provincial N° 8912/77 (reglamentado por el Dto. 9404/86 Pcia. Bs. As.) previa aprobación municipal.

Además, se verificó que el emprendimiento funciona en forma autónoma, contando al efecto con su propia asociación civil a la que se transfieren gratuitamente los inmuebles que conforman las áreas de esparcimiento y espacios circulatorios del mismo. Y, a los fines de la coordinación de las distintas asociaciones civiles de los barrios integrantes del emprendimiento urbano integral Nordelta, se constituyó otra asociación civil denominada "ASOCIACIÓN CIVIL NORDELTA SA", de la que sólo son accionistas las asociaciones civiles de los barrios.

Teniendo en cuenta lo manifestado, la fiscalización interviniente, consideró como alcanzada por el IVA la proporción del precio de los lotes vendidos por el fideicomiso correspondiente al valor agregado generado por las obras de infraestructura realizadas en el Barrio Golf Club Nordelta, que forman parte del complejo Nordelta, según una interpretación integral del principio de realidad económica del negocio jurídico –cfr. Art. 2 de la ley de rito- y por aplicación del Dictamen N° 3/2005 de fecha 17/10/2005, de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y Recursos de la Seguridad Social de AFlP-DGI; aplicando la tasa del 21%, según lo establecido por el Decreto N° 1230/96, sobre los importes recibidos en concepto de señas o anticipos que congelan precio (de acuerdo al artículo 5 último párrafo de la ley del gravamen).

En base a lo dicho, la inspección calculó la base imponible mediante el siguiente procedimiento: a) solicitó el detalle de ingresos por los contratos de compraventa de lotes desde el inicio de actividades; b) a partir de los mayores respectivos obtuvo el detalle del costo de la obra y el terreno; c) del costo insumido para la construcción del barrio, discriminado entre terreno y obra sobre inmueble determinó el porcentaje correspondiente a la obra al final de cada año; d) sobre el total de cada operación de venta de terrenos calculó la base imponible utilizando el porcentaje correspondiente a la obra al final del año anterior, aplicó la alícuota del 21% y determinó el débito mensual; e) al débito fiscal resultante le sumó el débito fiscal declarado por la empresa; y f) a ese total le detrajo el crédito fiscal por las obras realizadas por el encartado, arribando así a los saldos adeudados.

V.- Que, de acuerdo a los Considerandos precedentes, la actora optó para el emprendimiento desarrollado el marco regulatorio establecido por el Decreto-Ley de la Provincia de Buenos Aires N° 8912/77, de Ordenamiento Territorial y Uso del Suelo. Dicho cuerpo legal, en su artículo 65, define que: *"Se entiende por club de campo o complejo recreativo residencial a un área territorial de extensión limitada que no conforme un núcleo urbano y reúna las siguientes características básicas: a) Esté localizada en área no urbana. b) Una parte de la misma se encuentre equipada para la práctica de actividades deportivas, sociales o culturales en pleno contacto con la naturaleza. c) La parte restante se encuentre acondicionada para la construcción de viviendas de uso transitorio.*

d) El área común de esparcimiento y el área de viviendas deben guardar una mutua e indisoluble relación funcional y jurídica, que las convierte en un todo inescindible. El uso recreativo del área común de esparcimiento no podrá ser modificado, pero podrán reemplazarse unas actividades por otras; tampoco podrá subdividirse dicha área ni enajenarse en forma independiente de las unidades que constituyen el área de viviendas."

Por su parte, a través del decreto provincial N° 9404/86 (reglamentario del decreto 8912/77) se estableció un nuevo régimen denominado como Geodesia, mediante el cual el sector residencial, compuesto por parcelas independientes pertenecientes a diferentes titulares de dominio, se vincula con el sector común y las calles de circulación interior mediante la constitución de un derecho real de servidumbre predial.

En tal sentido, se determinó en el artículo 1° de dicho decreto provincial que: *"Los clubes de campo que se constituyan conformes al régimen específico del Decreto-Ley 8912/77 y en base a la creación de parcelas de dominio independiente, se sujetarán a las siguientes disposiciones: a) Una entidad jurídica que integren o a la que se incorporen los propietarios de cada parcela con destino residencial será titular del dominio de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales. b) Sus estatutos deberán incluir previsiones expresas referidas a la incorporación de los adquirentes de cada parcela; representación, derechos y deberes de los miembros, administración del club, determinación de las áreas y espacios que conforman su patrimonio inmobiliario, servicios generales a asumir y modo de afrontar los gastos comunes, servidumbre reales y restricciones urbanísticas previstas y toda otra disposición destinada a asegurar el correcto desenvolvimiento del club según el proyecto propuesto. Cuando la entidad promotora sea una asociación civil preexistente, podrá la misma asumir la titularidad de las áreas comunes y prestar los servicios generales. En este caso se exigirá la modificación o adecuación de los respectivos estatutos para contemplar los aspectos consignados en el párrafo precedente. c) A los efectos de cumplimentar lo dispuesto por el artículo 64 inciso b) del Decreto Ley 8912/77, con simultaneidad a la transmisión del dominio de cada parcela perteneciente al área de viviendas, deberá constituirse el derecho real de servidumbre de uso sobre las áreas de esparcimiento, el que deberá constar como restricción en el plano de subdivisión pertinente. d) Podrá optarse por mantener en el dominio privado las áreas que configuren la red de circulación interna. En este supuesto, dichas superficies quedan sujetas a la afectación especial que resulte de su destino (espacios circulatorios) y acordes con el uso, trazado y características contenidas en la memoria técnica proyecto de planta y plano de mensura y subdivisión aprobado. La entidad a que aluden los precedentes incisos a) y b) será también titular dominial de dichos espacios circulatorios. e) Los planos de subdivisión contendrán la determinación según mensura, de las superficies afectadas con destino a esparcimiento y circulación conforme se opte por las disposiciones precedentes. Asimismo deberán consignarse en dichos planos, como restricción de venta referida a las parcelas residenciales, la exigencia de la previa transmisión del dominio de las áreas de esparcimiento y circulación a la entidad referida en los incisos a) y b)."*

Finalmente, el artículo 10° del Decreto Provincial N° 27/98 dispuso que los barrios cerrados deberán gestionarse a través de la Ley Nacional 13.512 de Propiedad Horizontal, sin vulnerar los indicadores contenidos en el artículo 52 del Decreto Ley N° 8912177 u optar en lo pertinente por el régimen jurídico establecido por el Decreto N° 9404/86.

Por ende, respecto de la forma optada para desarrollar y comercializar el proyecto inmobiliario, cabe señalar que se ajustó a la normativa provincial antes citada (decreto ley 8912/77 y el decreto reglamentario 9404/86) cuya legitimidad no ha sido objetada por el Fisco Nacional.

En este punto, tal como lo ha señalado la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en autos

“Fideicomiso Nordelta SA - Niella, Reinaldo s/recurso de apelación”, sentencia de fecha 8-10-2015, cuyo criterio el suscripto comparte, *“...la recurrencia al principio de la realidad económica resulta a todas luces insuficiente para sustentar el ajuste, en tanto la aplicación de dicho principio no debe vulnerar el de legalidad extendiendo el alcance de las normas tributarias a supuestos no contemplados por éstas, tanto más cuanto, como aquí ocurre, se configura un supuesto de “economía de opción”, en virtud del cual dentro de un marco de posibilidades se recurre al empleo de formas jurídicas que generan un resultado que el legislador tributario no intentó alcanzar (tal la constitución de servidumbres sobre inmuebles propios), por lo que no se produce situación alguna de tensión entre la conducta del contribuyente y el fin de la ley tributaria (conf. Tarsitano, Alberto, “Economía de opción, elusión y evasión”, en E.D., ejemplar del 29.9.05, págs.. 3/4), de suerte tal que no existe motivo alguno que justifique recaracterizar la estructura económico-jurídica del negocio, como ha pretendido el fisco en la determinación que da lugar a estas actuaciones”*.

“En autos, del juego armonioso de las normas tributarias (ley del impuesto al valor agregado y su decreto reglamentario), sustantivas (normas del Código Civil en materia de servidumbres) y locales (decreto-ley y decreto provinciales reiteradamente citados) aplicables, se desprende la falta de alcance del impuesto al valor agregado a la operatoria concertada, de cuyas formas, como se viera, no cabe prescindir.”

En cuanto al hecho imponible, el mencionado precedente remarcó que: “*Cabe precisar, en primer lugar, que la venta de los lotes no se encuentra alcanzada por el gravamen, mientras que las ventas, locaciones indicadas en el inciso c) del art. 3º e importaciones definitivas de títulos valores y de acciones se encuentra exenta”*

“En tales condiciones, en las presentes actuaciones, las ventas de cada uno de los lotes de terreno, sobre el que se transfiere el dominio, no se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado. Asimismo, la transferencia de la propiedad de la acción de cada una de las asociaciones civiles -titulares del dominio de los espacios comunes-, se halla exenta del gravamen.”

“De tal modo, por ninguna de las dos operaciones, que fueron reconocidas por el ente fiscal como simultanea e inescindiblemente concertadas a los efectos de sustentar el ajuste (en este punto, no debe soslayarse que en la resolución determinativa, el ente fiscal parte de la consideración de que al comprar un lote los sujetos involucrados adquieren en forma inescindible una acción de la asociación civil; por su parte, el Tribunal Fiscal al confirmar la resolución, afirma que no se trata de la mera venta de un lote, toda vez que según surge de la documental agregada el área de viviendas y el área común de infraestructura conformaban un todo inescindible, que no puede modificarse por quienes resultaban adquirentes de los terrenos), se debe tributar el impuesto al valor agregado.”

Más adelante el fallo citado expresó: “*A juicio de este Tribunal, no debe soslayarse que sobre las partes comunes del club de campo no se transfiere el dominio a los compradores de los lotes, sino que se constituye a favor del “fundo dominante” adquirido (lote o parcela) una servidumbre de uso, que constituye por definición un derecho real sobre un inmueble ajeno y que no implica facultades de disposición -tal como se señalara en el considerando VII del presente pronunciamiento-.”*

“Al ser ello así, interesa poner de resalto que, en rigor, en el caso de autos, no se configura el perfeccionamiento del hecho imponible en los términos requeridos por el art. 5, inc. e) de la ley del tributo, más arriba citado, en tanto establece como tal el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el que se realizaron las obras, “... entendiéndose que ésta tiene lugar al momento de extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior”.”

“Se requiere, por consiguiente, la transferencia del dominio del inmueble sobre el que se realizaron las obras, o al menos su posesión, lo que, en el caso, claramente no acontece, en tanto sobre los espacios comunes del emprendimiento inmobiliario, únicos sobre los que se realizaron tales obras, se constituye el derecho real de servidumbre.”

En conclusión, no dándose el supuesto previsto por el art. 5º inc. e) de la Ley de IVA para el perfeccionamiento del hecho imponible al no transferirse el dominio del inmueble sobre el que se efectuaron las obras (espacios comunes), y encontrándose la venta de acciones exentas en el aludido tributo, respondiendo toda esta operatoria a la normativa establecida por el decreto-ley 8912/77 y el decreto 9404/86 -ambos de la Provincia de Buenos Aires- y no a una estructura inadecuada, no se advierten razones para confirmar la tesitura fiscal.

Queda decir que por sentencia del 10/08/2017 la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazo el recurso extraordinario federal que el Fisco Nacional dedujo contra la referida decisión, sin que se hayan invocado otros antecedentes, facticos o normativos, que justifiquen apartarse de lo allí analizado.

En función de lo aquí expuesto, corresponde revocar el acto apelado, con costas al Fisco Nacional.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado por el Dr. Porporatto, pero disiento con la solución a la que arriba.

II.- Que, a mi modo de ver la cuestión en debate no radica en la aplicación del principio de la realidad económica a fin de confrontarlo con la estructura jurídica utilizada por la actora sino que se desplaza a la aplicación del artículo 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Ello, por cuanto tengo presente que el fallo de la Alzada -en que sustentan su resolución mis colegas preopinantes- al revocar la sentencia de esta Sala en su anterior integración, y luego de un profundo análisis de los contratos, de la normativa y de la doctrina, señaló que*: “En tales condiciones, no se advierte en autos, en principio, la utilización de una “…forma jurídica o estructura jurídica que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes”, tal como lo establece el art. 2° de la ley 11.683 a los efectos de prescindir de las formas jurídicas inadecuadas, sino, antes bien, la adecuación, a la normativa prevista en la materia de clubes de campo por la legislación de la Provincia de Buenos Aires, vigente al momento de los hechos de la causa”*.

Ahora bien, el artículo 1 de la misma ley procedimental consagra: “*En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica”*.

Para comprender el alcance del precepto “*debemos convenir que la norma jurídico tributaria participa de la estructura de una norma jurídica general, sin perjuicio de que si bien el derecho tributario es una rama autónoma del ordenamiento jurídico global, este deber ser entendido como “…un todo no divisible en compartimentos estancos autosuficientes y desligados entre sí…La autonomía de una rama del derecho nunca puede agrietar el concepto unitario del derecho mismo, pues dicha autonomía “…no puede ignorar ni excluir a*

las demás, también autónomas, de las que necesita para vivir" (Vid. Buitrago, Ignacio, comentario al artículo 1 en "Ley 11.683. Procedimiento Tributario Comentada", Thompson Reuters, pág. 1 y sgtes. Y sus citas).

Y, explica que dicho principio -contenido en el artículo 1 citado- no puede ser entendido como un obstáculo a la aplicación de los otros métodos de interpretación del derecho, sino que establece una prioridad cual es la de apegarse en oportunidad de interpretar una norma tributaria, a los fines perseguidos con su sanción y a su significación económica (Vid. Corti, Arístides y otros, "Procedimiento fiscal (ley 11.683 y complementarias). Análisis integral, Tesis, 1988).

Finalmente, el citado autor, recurriendo al Dr. Krause Murguiondo, afirma que *"el concepto de significación económico ínsito en este precepto implica que cuando en la letra o el espíritu de la ley tributaria aparecen aspectos económicos, la interpretación deberá llevarlos sobre la base de la intuición y conocimiento propio de su naturaleza, recurriendo a los conceptos, normas o términos del derecho privado solo con carácter supletorio o cuando las normas tributarias utilicen y remitan directamente a esos conceptos. Es decir que se consagra la prevalencia de los textos propios de la legislación tributaria, de su espíritu y principios, y admiten solo con carácter supletorio los conceptos jurídicos del derecho privado…"*. (op. Citada, pag. 2)

De lo expuesto cabe colegir que el legislador otorga preeminencia a que nos encontramos -siempre- ante hechos económicos sobre los que determina su tratamiento tributario, más allá de las formalidades jurídicas que podrían manifestar o no, la verdadera intención de los intervinientes y de las normas de otras ramas del derecho que podrían aplicarse para otorgar aquella formalidad jurídica válida.

III.- Que bajo esa línea argumental -entiendo- corresponde analizar la cuestión traída a debate, dejando claro que, no será necesario entonces fulminar la estructura jurídica utilizada para analizar la realidad económica de la actividad bajo análisis.

Así las cosas, cabe señalar que el Decreto Ley de la Provincia de Buenos Aires 8912/77, su reglamentación y leyes complementarias, bajo el cual se ha realizado este emprendimiento, tiene por objetivo y rige, según su artículo 1°: *"…el ordenamiento del territorio de la Provincia, y regula el uso, ocupación, subdivisión y equipamiento del suelo."*

Mientras que el artículo 2° fija como los objetivos fundamentales del ordenamiento territorial: *" a) Asegurar la preservación y el mejoramiento del medio ambiente, mediante una adecuada organización de las actividades en el espacio; b) La proscripción de acciones degradantes del ambiente y la corrección de los efectos de las ya producidas; c) La creación de condiciones físico-espaciales que posibiliten satisfacer al menor costo económico y social, los requerimientos y necesidades de la comunidad en materia de vivienda, industria, comercio, recreación, infraestructura, equipamiento, servicios esenciales y calidad del medio ambiente; d) La preservación de las áreas y sitios de interés natural, paisajístico, histórico o turístico, a los fines del uso racional y educativo de los mismos; e) La implantación de los mecanismos legales, administrativos y económico-financieros que doten al gobierno municipal de los medios que posibiliten la eliminación de los excesos especulativos, a fin de asegurar que el proceso de ordenamiento y renovación urbana se lleve a cabo salvaguardando los intereses generales de la comunidad; f) Posibilitar la participación orgánica de la comunidad en el proceso de ordenamiento territorial, como medio de asegurar que tanto a nivel de la formulación propuesta, como de su realización, se procure satisfacer sus intereses, aspiraciones y necesidades; g) Propiciar y estimular la generación de una clara conciencia comunitaria sobre la necesidad vital de la preservación y recuperación de los valores ambientales."*

Como podemos apreciar, y estaría vedado constitucionalmente a su poder de imperio, la provincia no interfiere ni

limita la aplicación de los impuestos nacionales.

El artículo 4° establece que *"Estarán sometidos al cumplimiento de la presente Ley las personas físicas y jurídicas públicas o privadas, con la única excepción de razones de seguridad y defensa"*, es decir que la actora de ninguna manera podría haber hecho uso de una estructura jurídica distinta que la propuesta y obligada por este decreto ley.

Desde este punto de vista, ha utilizado una estructura jurídica a la cual estaba obligado a ceñirse, de la cual no podía apartarse y que mal entonces podría, disparar la aplicación del criterio o principio de la realidad económica para investigar y desentrañar el negocio subyacente ocultado en fraude de ley.

Pero, en el mismo sentido no derriba, a mi criterio, que los hechos imponibles que la ley del Impuesto al Valor Agregado dispone en el artículo 1° inciso b), y que luego precisa en los incisos a) y b) del artículo 3°), no estén alcanzados o que se encuentren exentos, en definitiva, que no tributen, por estar encuadrados en un diseño de estructura jurídica que no fue pensada para ser aplicada en el ámbito tributario, sino para regular la forma en que los fideicomisos de construcción deben constituirse en la Provincia de Buenos Aires a los efectos de unificar su instrumentación, promover políticas públicas y mejorar el control que la provincia ejerce sobre ellos.

Debe tenerse presente que la intención del legislador, claramente, se dirigió a alcanzar con el gravamen a las obras sobre inmueble propio y a los trabajos realizados sobre inmueble ajeno como serían las construcciones, instalaciones, mantenimiento y conservación. Ello en atención a que definió como hechos económicos sometidos a imposición a las obras sobre inmueble propio o los trabajos sobre inmueble ajeno; como sujetos pasivos a las empresas constructoras que realizan obra sobre inmueble propio cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, a quienes presten servicios gravados y a los entes plurales de cualquier naturaleza; definió el momento en se debe generar el débito fiscal para cada uno de esos hechos imponibles y cómo se determina la base imponible; no dispuso exenciones para ninguno de ellos pero sí, en su caso, una alícuota reducida y se reglamentó una excepción a la gravabilidad en ciertos casos en que los inmuebles hayan sido afectados por cierto lapso, entre otros, a arrendamiento.

En esa inteligencia, y siguiendo la línea argumental, el hecho imponible se erige sobre la voluntad de las partes, sin ser determinante el vínculo jurídico creado en base al decreto ley provincial, gravando así las obras realizadas sobre los espacios comunes al momento de transferir los respectivos terrenos a sus adquirentes, integrando el precio total de la transacción de acuerdo con la normativa del impuesto ya expuesta.

En ese contexto, entiendo que debe confirmarse el criterio fiscal de considerar gravadas dichas obras.

IV.- Que en atención a lo expuesto corresponde analizar la base imponible utilizada en el acto atacado.

El artículo 10 del impuesto dispone, en su sexto párrafo, que: *"En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la ley de Impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones".*

De la norma transcripta se desprende que la ley establece un orden de prelación a partir del cual, una vez desestimada la utilización del avalúo, recién podría recurrirse a la proporción de costos valuados según las normas del Impuesto a las Ganancias. Por tal motivo, y al no contar con el correspondiente avalúo fiscal, el Fisco

Nacional acude válidamente a la última parte del citado artículo.

En referencia a este punto, la actora pretende aplicar la relación prevista solo sobre el precio total de la acción que se transmite al momento de concertar la venta del inmueble, teniendo en cuenta que el mismo –a su criterio- refleja el costo de las partes comunes que involucra terreno y obras.

Va de suyo, que dicha posición no puede tener una acogida favorable, pues tal mecanismo implicaría dejar fuera del cálculo a los gastos necesarios para poner el bien en condiciones de ser vendido, como son los movimientos del suelo, que se encuentran sumados al valor de origen del inmueble y, por consiguiente, forman parte de las obras realizadas sobre el mismo.

Vale aclarar que las erogaciones relacionadas a los movimientos del suelo, en sentido contrario a lo sostenido por el contribuyente, forman parte del proyecto de construcción a realizar sobre la propiedad, encontrándose subsumidas en el artículo 3 inc. b) del tributo, y ello se deriva de dos condiciones determinantes: a) las obras se presentan como indispensables para establecer el tipo de edificación planeada, de acuerdo a las características del terreno descriptas por la propia recurrente, siendo una etapa más de la misma; b) su ejecución le otorga al inmueble un mayor valor agregado y, en consecuencia, también un mayor valor de mercado (ver en este sentido el informe pericial de los agrimensores obrante a fs. 293/295).

Idéntico criterio corresponde dispensar respecto del macrolote vendido a Condominios del Golf S.A., sobre el cual se efectuaron la misma clase de gastos (vide el cuadro de inversiones presentado por los peritos contadores a fs. 253), hallándose los ingresos relacionados con tal operación alcanzados por el impuesto.

V.- Que, en otro orden de ideas, cabe señalar que la asignación efectuada por el Fisco Nacional resulta correcta cuando suma la totalidad de los ingresos identificados como “Deudores Condominio Golf” -por la venta del macrolote- y “Deudores Golf” –venta de lotes residenciales- para después arribar al porcentaje de obra global en función de los costos incurridos (vide fs. 221/222, 223, 226, 230 y 231 Cuerpo de IVA II). Ello es así, puesto que el terreno enajenado a la firma ya mencionada, se encuentra dentro del perímetro que corresponde a la Asociación Civil Golf Club- de acuerdo a los dichos de la actora y al plano adjunto a fs. 54vta. y 42, respectivamente- e integra el emprendimiento desarrollado por el apelante, según el Acuerdo Marco celebrado entre las partes que dice –en lo que aquí interesa-: *“P. DESARROLLISTA ha tomado debido conocimiento que el CONJUNTO EDILICIO formará parte del complejo residencial GOLF CLUB NORDELTA, y estará vinculado físicamente con el resto de dicho complejo residencial de forma tal de permitir el paso desde y hacia el mismo, de peatones, bicicletas, motocicletas, ciclomotores y carritos eléctricos de golf, pero no de automóviles o cualquier vehículo más pesado…”*(vide fs. 405 Cuerpo de IVA III).

De todos modos, no puede escapar al presente análisis, que la proximidad del terreno con el Barrio Nordelta incrementa significativamente el valor de la propiedad enajenada, hecho que no se encuentra condicionado a la posibilidad de ingresar a las instalaciones deportivas, como pretende hacer notar la actora, por medio de membresías -acciones clase C- sino que, por el contrario, se vincula con la existencia misma de la infraestructura que rodea al lugar. Es decir, el propietario podrá hacer uso del Club de Golf al pagar el precio correspondiente que lo habilite a ello, pero independientemente de tal circunstancia, la propiedad adquirida poseerá un mayor valor al contar con la posibilidad utilizar ese lugar.

En virtud de lo expuesto, la distribución presentada por el ente fiscal considerando la totalidad de ingresos y costos incurridos para llegar a las proporciones estipuladas por la ley, resulta acertada.

VI.- Que en cuanto a los agravios dirigidos a desvirtuar determinados conceptos computados como costo de obra,

surgen las siguientes consideraciones: a) en lo relativo al ajuste por inflación, se comparte las conclusiones del perito Contador propuesto por el Fisco Nacional al decir: *"…el denominado ajuste por inflación (contable, porque el impositivo no era operante a dicha fecha, si bien son denominados de esa forma, son por la incidencia de la diferencia de valores por el cambio monetario en el valor de obras ya realizadas y acuerdos dolarizados de las deudas que se generan), que discrimina Nordelta S.A. titulando un renglón, al pasar al Fideicomiso, se transforma en parte del costo que Nordelta S.A. le transfiere a la apelante (para no poseer pérdida por los nuevos valores de la moneda extranjera en que se hallaban las deudas), de allí que en el análisis global que le fuera aportado a la fiscalización, por el apelante, dicho concepto es parte del costo de las obras, para esta última (es decir que lo absorbe como un gasto/costo más)…"* (vide fs. 255vta./256 del informe contable); b) por los movimientos de suelo cabe remitirse a lo ya dicho en el Considerando IV; c) en lo que hace a las redes de servicios públicos, que fueron cedidas por Nordelta S.A. a las empresas prestadoras, es preciso destacar que tal transferencia no es óbice para obtener un incremento en el precio de mercado del lote comercializado, debiendo tributar por ese valor agregado. En igual sentido se expidieron los peritos agrimensores –en el informe de fs. 293/295- cuando fueron preguntados si en la determinación del valor de mercado incidían las obras por el tendido de las redes de electricidad, gas, telecomunicaciones y cloacales; d) en lo atinente a la cancha de Golf –como se expresó en el Considerando anterior- la misma integra el complejo habitacional, siendo inescindible de éste último, lo que, independientemente del valor que se deba ingresar para su uso, genera un aumento en el valor de venta de los lotes. Ergo, las sumas invertidas componen parte del costo de la obra; e) por último, en lo que toca a los importes destinados al macrolote, es aplicable lo manifestado en el Considerando V.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar el ajuste efectuado.

VII.- Que resta expedirse sobre la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente presentó declaraciones juradas inexactas, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

Es así que debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.*

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia,

responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme - de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99"

En ese contexto, es menester destacar que la recurrente esgrime como elemento exculpable de su conducta, el error excusable, el que funda en la existencia de doctrina y jurisprudencia que avalaría su conducta.

Cabe recordar que el error de derecho no penal como causal exonerativa de culpabilidad, requiere para su viabilidad, que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la conducta reprochable (vid. por todos, C.N.C.A.F, Sala II, Rotundo, Antonio Mario, 20/6/00). Ello así, debe tenerse presente que la mera discrepancia con la valoración que efectúe el organismo fiscal o los tribunales, sobre los hechos y las normas aplicables, no alcanza para caracterizar el accionar como error excusable.

Ello así, encontrándose a mi criterio, debidamente fundada y cuantificada la sanción aplicada, corresponde su confirmación, con costas.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución N° 108/2010, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 17:44:58 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 18:19:19 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 19:04:51 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 19:04:53 -03:00